

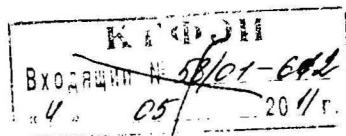
НЕСТЕРЕНКО Александр Сергеевич

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ
ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОГО
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
В РОССИИ

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степ.
кандидата экономических наук

Саратов - 2011



Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Ермакова Елена Алексеевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Лапин Владимир Николаевич
- канд. экон. наук, доцент
Богомолова Галина Дмитриевна

Ведущая организация - Самарский государственный экономический университет.

Защита состоится 25 мая 2011 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

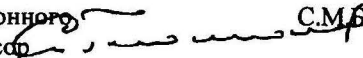
410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 25 апреля 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современная система формирования доходов бюджетов в государстве во многом обеспечивается влиянием налогового контроля экономику, который в свою очередь является одним из основных элементов налоговой и финансовой системы. В условиях формирования новых экономических отношений, изменения взаимодействия государства, хозяйствующих субъектов и граждан при ограниченности финансовых возможностей страны значение налогового контроля закономерно возрастает. Однако, система налогового контроля далека от совершенства: актуальными остаются проблемы четкой регламентации действия полномочий налоговых органов и их функциональных обязанностей и др.

Эффективная система налогового контроля с одной стороны, должна формировать необременительные условия уплаты налогов для бизнеса, в том числе за счет упорядочения налоговых проверок, а с другой стороны, иметь современные аналитические инструменты налогового контроля, позволяющие обеспечить выявление скрытой налоговой базы и пресечь практику уклонения от налогообложения.

От эффективности налогового контроля зависят экономическое благополучие и финансовая безопасность государства. Общая сумма доначисленных платежей бюджетную систему РФ по результатам налоговых проверок в 2010 г. составила 443,9 млрд руб. (8% налоговых доходов бюджета России); эта величина сопоставима с объемом бюджетных ассигнований на исполнение публичных нормативных обязательств федерального бюджета.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2011-2013 гг. особо оговорено, что надежность налогового контроля не должна ухудшать условий деятельности добросовестных налогоплательщиков. Поэтому назрела проблема четкого теоретического разграничения законных способов снижения налоговой нагрузки (налоговой оптимизации) и противозаконных действий и получения необоснованной налоговой выгоды.

Несмотря на радикальное реформирование и модернизацию налогового контроля в современной России остаются еще нерешенными проблемы организационного и методического характера, в частности, неэффективное взаимодействие контролирующих органов, несовершенное методическое обеспечение процедурных вопросов налогового контроля, низкий уровень автоматизации процедуры организации и сопровождения выездных налоговых проверок и др. Недостаточно изученными остаются также вопросы комплексной оценки эффективности налогового контроля. Поэтому разработка приоритетных направлений совершенствования налогового контроля, методики оценки его эффективности являются важной научной и практической задачей, решение которой будет способствовать повышению качества всей налоговой политики государства.



Все вышесказанное свидетельствует об актуальности исследования современного механизма налогового контроля в России.

Степень разработанности проблемы. Проблема налогового контроля в основном изучается с позиций налоговых правоотношений. Базовые подходы к функционированию налоговой системы на государственном уровне освещены в трудах ученых-экономистов: А. Бабо, Дж. Кейнс, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, Д. Риккардо, А. Смит.

Значительный вклад в исследование налогового контроля в системе общественных отношений, в том числе и с позиции влияния налоговой политики на экономическое положение страны, внесли российские ученые, как А. Аронов, С. Барулин, М. Бобоев, А. Брызгалин, Е. Вылкова, Л. Гончаренко, И. Горский, В. Гусев, А. Дадашев, Е. Ермакова, А. Казак, В. Князев, В. Кашин, О. Кириллова, В. Лапин, И. Майбуров, Л. Павлова, В. Пансков, А. Паскачев, С. Пепеляев, В. Родионова, М. Романовский, Б. Сабанти, Д. Черник, Т. Юткина и другие.

Из современных зарубежных исследований проблемы налогового контроля вызвали наибольший интерес работы: Д. Кэмпбелла, Е. Томсетта и Д. Джонсона. Среди современных исследований практики организации налогового контроля в России выделяются публикации Васюченковой Л., Коршуновой М., Новоселова К.

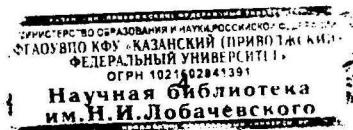
Вместе с тем, применительно к современному этапу ещё недостаточно изучены теоретические основы взаимодействия органов налогового контроля с правоохранительными и другими органами государственного управления, не определены методологические подходы к формированию механизмов досудебных разбирательств, четкого разграничения налоговой оптимизации и уклонений от уплаты налогов. Возникает необходимость в совершенствовании институтов и механизмов, систематизации процедур налоговых проверок, разработке наиболее эффективных в современных условиях, перспективных форм оценки эффективности налогового контроля.

Таким образом, необходимость углубления теоретических подходов и недостаточная степень практической разработанности проблем налогового контроля, нерешенность многих методологических вопросов, связанных с его организацией и оценкой эффективности, определили выбор темы, цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цель диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических аспектов и практических механизмов совершенствования организационно-методического обеспечения системы налогового контроля, направленной на эффективное развитие.

В рамках указанной цели в диссертации поставлены следующие **основные задачи исследования:**

- раскрыть двойственный характер налогового контроля;
- охарактеризовать особенности налогового контроля как функционального элемента управления налоговыми отношениями;



- исследовать институциональную систему контроля за соблюдением налогового законодательства и механизмы взаимодействия контролирующих органов;

- разработать единые методологические подходы к подготовке и проведению камеральных налоговых проверок в России;

- исследовать возможность унификации и совершенствования механизма выездных налоговых проверок;

- исследовать особенности и организационные проблемы реализации механизма досудебного рассмотрения налоговых споров в России;

- выявить различия незаконных способов снижения налоговой нагрузки и налоговой оптимизации с целью повышения эффективности налогового контроля в России;

- разработать методические подходы к формированию системы оценки эффективности налогового контроля.

Объектом исследования является совокупность организационных, управленческих и экономических отношений, возникающих между налогоплательщиками и государством в сфере налогового контроля.

Предметом исследования являются процедуры подготовки и проведения контрольных мероприятий налоговыми органами в системе государственного управления налоговыми отношениями в Российской Федерации.

Методологической основой исследования явились методы системного и факторного анализа, научного познания, фундаментальные положения экономической теории, налогового контроля, эмпирические материалы о деятельности и взаимодействии правоохранительных институтов, специальная научная и методическая литература, собственные разработки автора. При решении конкретных задач применялись экономико-статистический и аналитический методы, а также метод экспертных оценок.

Теоретическую базу исследования составили труды отечественных и зарубежных экономистов труды в области управления и налогов, налогового контроля, процедур налоговых проверок, а также законодательные, нормативно-правовые акты и справочные материалы.

Информационной базой исследования послужили федеральные законы Российской Федерации, нормативные правовые акты Российской Федерации, материалы Министерства финансов РФ, данные Федеральной службы государственной статистики (Росстата), Федеральной налоговой службы России и ее территориальных управлений, нормативно-методические и инструктивные документы, а также данные специальных исследований, научные отчеты, опубликованные в научной и периодической печати, данные информационных сайтов по налоговым вопросам и собственные расчеты автора.

Научная новизна диссертационного исследования в целом заключается в обосновании новых теоретических подходов к содержанию налогового контроля и разработке комплекса мер по совершенствованию налогового контроля с организационных, методических и правовых позиций.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- раскрыт двойственный характер налогового контроля как функционального элемента в системе государственного управления налоговыми отношениями и как особой деятельности по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемой уполномоченными органами;

- дана комплексная характеристика организационно-методических основ налогового контроля (субъект, объект, цели, задачи, формы, методы); уточнены и расширены принципы налогового контроля, среди которых выделен принцип результативности и эффективности;

- обобщены, уточнены и сформулированы меры в области совершенствования информационного обеспечения контроля за соблюдением налогового законодательства: консолидация информации и деятельности по сбору налогов; создание единой системы регулярного информационного обмена между контролирующими органами и ее нормативной регламентации; развитие общих, обновляемых в режиме реального времени баз данных; развитие системы электронного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками;

- разработан комплекс мероприятий по повышению эффективности камеральных налоговых проверок, предусматривающий: установление единого срока сдачи деклараций; усиление аналитической составляющей камеральных проверок и внедрение комплексного системного экономического и правового анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых субъектов; открытость для налогоплательщиков методики проверок по всем налогам, включая контрольные соотношения;

- уточнен общий алгоритм подготовки и проведения выездной налоговой проверки, в части универсализации методики предпроверочного анализа налогоплательщика; разработаны направления совершенствования отбора плательщиков для включения в план и повышения результативности проверки: уточнение расчета показателя налоговой нагрузки, исходя из соотношения уплаченных налогов и добавленной стоимости; использование критерия "Ведение деятельности, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды"; оценка критерия опережающего темпа роста расходов над темпами роста;

- определены приоритетные направления развития механизма обжалования актов налоговых органов и действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов в досудебном порядке: законодательное закрепление порядка разрешения споров в досудебном порядке; открытость информации о результатах работы по досудебному урегулированию споров;

- сформулированы отличительные черты незаконных способов снижения налоговой нагрузки налогоплательщиками (получения необоснованной налоговой выгоды) и налоговой оптимизации (как законного способа), необходимые для четкой квалификации нарушений; уточнено понятие "налоговая выгода", способы ее получения и признаки, указывающие на получение необоснованной выгоды, разделенные на три группы: прямые, косвенные и вторичные (дополнительные);

- разработана комплексная методика формализованной оценки эффективности налогового контроля и на ее основе разработаны направления развития налогового контроля в России: внедрение обязательной оценки экономичности при внесении изменений в налоговые отношения; создание инфраструктуры, позволяющей создать условия для реализации дебиторской задолженности организаций, и системы мониторинга платежеспособности отдельных категорий налогоплательщиков.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическая значимость исследования заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и сформулированные на их основании предложения призваны обеспечить повышение научного и практического уровня совершенствования как механизма налогового контроля, так и функционирования и построения системы налоговых органов в Российской Федерации.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что содержащиеся в диссертации выводы и предложения могут быть учтены в ходе дальнейшей разработки новых нормативных актов и совершенствования действующего законодательства. Практическое внедрение результатов данного исследования в виде разработанных методик, подходов и конкретных рекомендаций должно способствовать повышению эффективности проводимых мероприятий налогового контроля, своевременному выявлению налоговыми органами возможных нарушений налогового законодательства и минимизации последствий данных фактов, созданию более эффективного механизма обжалования действий и бездействий органов налогового контроля и защиты интересов налогоплательщиков, повышению эффективности борьбы налоговых органов с уголовной составляющей налоговых правонарушений.

Апробация работы. Основные положения и выводы диссертационной работы обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на международной научно-практической конференции (Саратов, 2010), межвузовской научно-практической конференции (Ростов-на-Дону, 2010), научно-практических конференциях по итогам НИР Саратовского государственного социально-экономического университета за 2008-2010 гг.

Результаты и практические рекомендации диссертационного исследования использованы в работе налоговых органов УФНС России по Саратовской области. Основные теоретические положения диссертационной работы используются в качестве учебно-методического материала по дисциплинам "Организация и методы проведения налогового контроля", "Прогнозирование и планирование в налогообложении", "Налоговый менеджмент" в Саратовском государственном социально-экономическом университете. Использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 9 публикациях автора общим объемом 3,7 п.л., из них 3 статьи объемом 1,5 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура диссертационной работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой исследования и совокупностью решаемых в нем задач:

Введение

Глава 1. Теоретические и институциональные основы организации налогового контроля

1.1. Экономическое содержание и функциональные особенности налогового контроля

1.2. Особенности налогового контроля как функционального элемента управления налоговыми отношениями

1.3. Институциональная система контроля за соблюдением налогового законодательства: механизмы взаимодействия

Глава 2. Приоритетные направления развития методического обеспечения налогового контроля в России

2.1. Формирование унифицированной модели камеральных налоговых проверок

2.2. Методические подходы к организации выездных налоговых проверок на современном этапе

2.3. Развитие механизма досудебного рассмотрения налоговых споров в России

Глава 3. Организационно-методические аспекты построения эффективной системы налогового контроля в современной России

3.1. Совершенствование механизмов выявления незаконных способов снижения налоговой нагрузки налогоплательщиками

3.2. Методика оценки эффективности налогового контроля

Заключение

Список использованных источников

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Положения диссертационной работы и научные результаты, полученные в ходе исследования, можно условно разграничить на три группы.

Первая группа результатов связана с исследованием теоретических и институциональных основы организации налогового контроля.

В целом содержание налогового контроля рассматривается на основе двойственного характера отношений:

- как функциональный элемент государственного управления налоговыми ми отношениями;

- как деятельность по исполнению налогового законодательства, осуществляемая уполномоченными органами государственной исполнительной власти, исполнительными органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами, вытекающую из сущности налоговых отношений.

На этой теоретической основе государственный налоговый контроль рассматривается как комплекс мероприятий по проверке и мониторингу законности, эффективности налоговых потоков в экономике, а также деятельность по учету налогоплательщиков, проверке их отчетности и объектов налогообложения, правильности исчисления и уплаты установленных налогов, по выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты, улучшению налоговой

дисциплины и проверке соблюдения налогового законодательства субъектами налоговых отношений.

В ходе исследования комплексно раскрыты организационно-методические особенности налогового контроля как функционального элемента государственного управления налоговыми отношениями (субъект, объект, цели, задачи, формы, методы). В работе упорядочена и охарактеризована система форм и методов налогового контроля. Представлена развернутая сравнительная характеристика форм налоговых проверок (выездных и камеральных) по нескольким существенным признакам: цель проверки; сроки проведения; период проверки; разрешение на проведение; даты начала и окончания проведения проверки; срок давности привлечения к налоговой ответственности; глубина проверки; перечень документов, представляемый на проверку; методы проверки; сроки представления документов или пояснений при выявлении ошибок или противоречий; оформление и сроки акта; сроки приостановления проверки; ответственность. Во избежание спорных моментов следует законодательно закрепить норму о том, что налоговые проверки по всем налогам проводятся исключительно налоговыми органами.

На основе анализа действующего российского законодательства выделены и раскрыты принципы налогового контроля: законности; открытости проведения налогового контроля для проверяемого лица; обязательности выполнения законных требований налогового органа; объективности и документальности; соблюдения налоговой тайны; недопустимости причинения неправомерного вреда; недопустимости вмешательства контролирующего органа в деятельность проверяемого; недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля; планомерности осуществления налогового контроля; результативности контроля и его эффективности.

В ходе исследования налогового контроля как деятельности по исполнению налогового законодательства проанализирована институциональная система контроля за соблюдением налогового законодательства и сделан вывод, что российская схема институциональной организации налогового контроля в целом соответствует мировой практике и основывается на взаимодействии налоговых, таможенных органов и органов внутренних дел при выполнении возложенных на них функций. В диссертационном исследовании сделан акцент на взаимодействии налоговых и правоохранительных органов, которое осуществляется в первую очередь в целях обеспечения экономической безопасности России. Эффективность и скорость их информационного взаимодействия влияет на показатели собираемости налогов и раскрываемости налоговых правонарушений, а также определяет степень удобства целого ряда процедур налогового администрирования для самих налогоплательщиков.

Для информационного взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел характерно следующее: имеет длительный и систематический характер; имеет строго установленные способы и формы; должно иметь четкий алгоритм действий от направления запроса, обработки запроса до передачи запрашиваемой информации; большое значение имеет определение нормативных

сроков для осуществления операций, входящих в такое взаимодействие; возрастает значение защиты информации.

Для достижения целей налогового контроля необходимо усилить внимание к проблеме согласованности контрольной деятельности указанных органов в сфере налогообложения. В этой связи предложены направления совершенствования институциональной организации контроля за соблюдением налогового законодательства. Так, в качестве недостатка сложившейся практики обмена справочными данными между налоговыми и правоохранительными органами выделено отсутствие нормативной регламентации порядка его осуществления и единой системы регулярного информационного обмена. Поэтому целесообразно обязать налоговые органы передавать списки организаций, не сдающих налоговую отчетность, по итогам финансового года, правоохранительным органам в справочных целях.

Исключительно важен вопрос о необходимости консолидации всей информации и деятельности по сбору налоговых платежей в рамках единого ведомства, в том числе путем установленного порядка уплаты всех налогов на единый счет налогового ведомства любым удобным для налогоплательщика образом и распределения средств из произведенного платежа по различным видам налогов силами налогового ведомства.

Имеется и ряд направлений информационного обмена между налоговыми органами, правоохранительной и банковской системами, а также таможенными органами, путем развития общих, обновляемых в режиме реального времени баз данных, таких как: база данных утерянных и похищенных паспортов; реестр дисквалифицированных лиц; перечень лиц, не сдающих налоговую отчетность; перечень организаций, отсутствующих по месту регистрации, и т.д.

Кроме того, необходимо развитие системы электронного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Момент принятия должностными лицами решения о передаче сведений необходимо по возможности исключить: сведения и ответы на запросы уполномоченных органов должны формироваться в базе данных автоматически.

Вторая группа научных результатов раскрывает проблемные стороны и методические аспекты развития налогового контроля в России.

В первую очередь исследуются вопросы развития камеральных налоговых проверок, суммы доначислений по которым за 2010 г. составили свыше 130 млрд руб. Камеральные налоговые проверки являются тем звеном, усилив которое, налоговые органы смогут повысить эффективность своей работы. Во многом от эффективности камеральных налоговых проверок зависит результативность выездных проверок и эффективность налогового контроля в целом. В связи с отсутствием официального определения камеральной налоговой проверки необходимо внести четкое определение данного вида налоговой проверки в НК РФ в следующем варианте: камеральная налоговая проверка - это форма налогового контроля правильности и своевременности формирования и предоставления налоговой отчетности, проводимой должностными лицами налоговых органов в рамках полномочий, предоставленных им налоговым законодательством.

вом, путем выявления зон нарушения налогового законодательства на основе анализа документов, представленных налогоплательщиком и имеющихся в распоряжении налоговых органов.

На основе анализа действующего механизма камеральных налоговых проверок выработаны направления повышения их эффективности. В первую очередь следует установить единый срок сдачи деклараций, что позволит высвободить время для проведения самой проверки. Для совершенствования организации и методики камеральных проверок необходимо повышение аналитической составляющей камеральных проверок и внедрение в практику налогового контроля комплексного системного экономического и правового анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых субъектов. Методика камеральных проверок по всем налогам, включая контрольные соотношения, должна быть в открытом для налогоплательщиков доступе, с целью повышения эффективности деятельности как налоговых органов, так и налогоплательщиков, а также сокращения спорных ситуаций. Также необходимо в открытом доступе представить налогоплательщикам контрольные соотношения по налогам, которые заложены в информационную систему АИС "Налог". При этом в автоматизированной форме целесообразнее проводить не только внутридокументальные, но и междокументальные контрольные соотношения, также доступные для налогоплательщиков с целью предварительного налогового самоконтроля.

В дальнейшем диссертационное исследование посвящено сложным методическим вопросам проведения выездных налоговых проверок, как обеспечивающих наибольшую сумму поступлений в бюджет. При последовательном снижении количества выездных проверок за последние годы (с 3,9% в 2005 г. до 1,3% в 2009 г.) их эффективность увеличивалась: в 2005 г. поступление на одну проверку составляло 0,349 млн руб., а в 2009 г. - более 1,7 млн руб.

В связи с тем, что в процессе контрольной работы большое значение имеет методика осуществления налоговых проверок с описанием конкретных приемов проведения выездных налоговых проверок, в исследовании уточнен общий алгоритм проведения выездной налоговой проверки, который включает в себя несколько этапов. На первом осуществляется предпроверочный анализ налогоплательщиков, второй этап представляет собой непосредственно механизм проведения проверки, на третьем этапе реализуются процедуры оформления результатов проверки дальнейшие взаимоотношения с налогоплательщиком.

Необходимо выработать устойчивые критерии, по которым выявляются нарушители налогового законодательства и становятся объектами выездных налоговых проверок. В этой связи в работе предложено универсализировать методику предпроверочного анализа налогоплательщика (Рис. 1), как комплекса осуществляемых налоговым органом контрольных процедур, направленных на подготовку максимально эффективного проведения выездной проверки, сбор и качественное изучение информации о налогоплательщике, планируемых для выездной налоговой проверки. Целью его является подготовка к предстоящей выездной налоговой проверке, выработка оптимальной стратегии предстоящей выездной налоговой проверки, обеспечивающей рациональное использование

всех необходимых методов налогового контроля. Предпроверочный анализ налогоплательщика должен базироваться на принципах: единства; целенаправленности; оперативности; комплексности; поэтапности.

Предпроверочный анализ предлагается проводить в три стадии в следующей последовательности:

1) формирование информационной базы о налогоплательщике;

2) анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика;

3) разработка плана проведения выездной налоговой проверки.

На первой стадии "Формирование информационной базы о налогоплательщике" осуществляется сбор необходимой информации о налогоплательщике и его деятельности, на основе которой будет в дальнейшем осуществляться анализ финансово-экономической деятельности и выработка стратегии налоговой проверки. Итогом этой стадии выступает сформированное досье налогоплательщика.

Систематизированы и предложены виды анализа и мероприятия за 3-х летний период деятельности налогоплательщика, проводимые на второй стадии "Анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика" на базе досье налогоплательщика:

- анализ динамики сумм исчисленных и уплаченных налоговых платежей (оцениваются рост (снижение) сумм исчисленных налогов, своевременность и полнота их уплаты, причины неуплаты; выявляются налогоплательщики с отрицательной динамикой);

- финансовый анализ организации (анализ показателей рентабельности, деловой активности, финансовой устойчивости, платежеспособности);

- сравнительный анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с показателями аналогичных налогоплательщиков по отраслевому признаку;

- анализ соответствия налогоплательщика критериям оценки риска осуществляется на основе Концепции системы планирования выездных налоговых проверок;

- анализ сопоставимости налоговых баз и объектов налогообложения по различным видам налогов и бухгалтерской отчетности;

- анализ выписок банков по счетам налогоплательщика;

- составление графической схемы ведения налогоплательщиком бизнеса и выявление контрагентов - потенциальных участников схем уклонения от налогов;

- анализ доходов и стоимости имущества должностных лиц организации (индивидуальных предпринимателей).

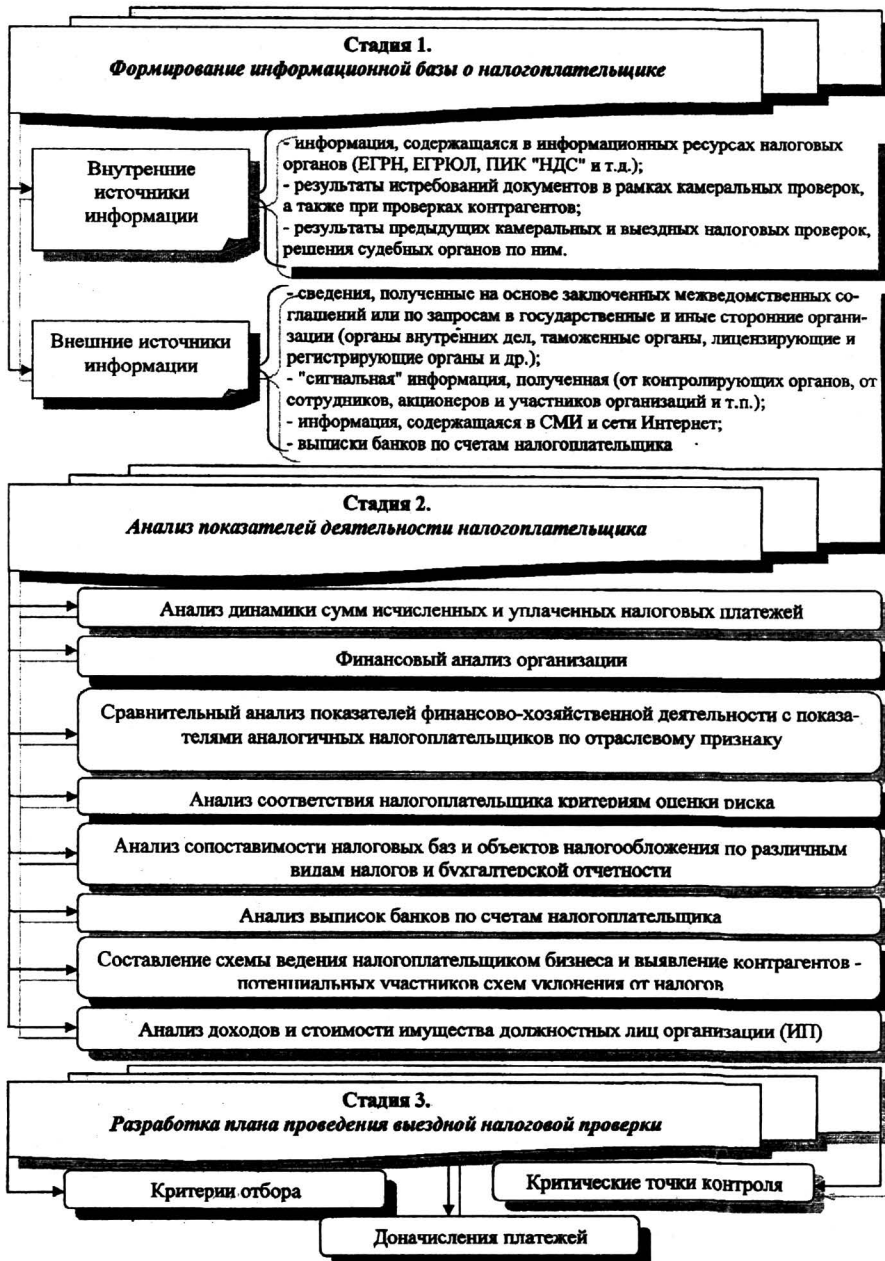


Рис. 1. Алгоритм предпроверочного анализа налогоплательщика

В диссертационной работе предложены методические рекомендации, направленные на совершенствование отбора потенциальных кандидатов на выездную проверку и повышение результативности проверки. В частности, предлагается рассчитывать показатель налоговой нагрузки на основе добавленной стоимости:

$$НН = \frac{\sum НП}{ДС} \times 100\%,$$

где: $\sum НП$ - совокупная сумма всех уплаченных налогов организацией (без НДС) по данным налоговых деклараций; $ДС$ - добавленная стоимость.

В отношении критерия опережающего темпа роста расходов над темпами роста доходов, с точки зрения риска совершения налогового правонарушения, показателью только сравнение темпов роста расходов с темпами роста доходов по налоговой (или бухгалтерской) отчетности за календарный год. При этом, если

*$ТРН > ТДН$ или $ТРЕ > ТДЕ$, то высокая вероятность налоговой проверки,
 $ТРН < ТДН$ или $ТРЕ < ТДЕ$, то небольшая вероятность налоговой проверки,*

где: $ТДН$ - темп роста доходов по данным налоговой отчетности; $ТРН$ - темп роста расходов по данным налоговой отчетности; $ТДЕ$ - темп роста доходов по данным бухгалтерской отчетности; $ТРЕ$ - темп роста расходов по данным бухгалтерской отчетности.

Предлагается объединить существующие критерии "построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)" и "ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском" в один - "Ведение деятельности, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды".

Третья стадия предпроверочного анализа налогоплательщика "Разработка плана проведения выездной налоговой проверки" является завершающей. Оптимальная стратегия проведения проверки предполагает рациональное использование всех необходимых методов контроля. Данная стадия включает в себя выявление критических точек налогового контроля, примерную оценку сумм возможных доначислений платежей по итогам выездной налоговой проверки.

Эффективность методики проведения выездной налоговой проверки организаций повысится при автоматизированном ее сопровождении, в частности: подготовки, регистрации и контроля решений и оформление акта.

Важными для решения методическими проблемами развития налогового контроля в России являются вопросы совершенствования механизма досудебного рассмотрения налоговых споров, т.к. он позволяет сократить сумму налоговых выплат на 10%. С введением с 2009 г. обязательного досудебного порядка обжалования решений ФНС число жалоб налогоплательщиков значительно выросло, особенно на решения выездных и камеральных налоговых проверок (60% всех жалоб). На основе анализа и обобщения практики механизма обжалования актов налоговых органов и действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов в досудебном порядке определены приоритетные направления по его

упорядочению. Для усиления открытости системы налогового контроля необходимо закрепить в НК РФ порядок и процедуры разрешения споров в досудебном порядке. Особенно важно, анализировать случаи удовлетворения жалоб налогоплательщиков, чтобы оперативно корректировать деятельность налоговых органов и наказывать работников, деятельность которых систематически приводят к неудовлетворяемым на досудебном или судебном этапе жалобам налогоплательщиков. Кроме того, налоговые органы должны регулярно (по итогам каждого года) размещать в свободном доступе, в том числе на сайтах УФНС России по субъектам РФ, информацию о результатах работы по досудебному урегулированию споров.

Третья группа результатов посвящена вопросам построения эффективной системы налогового контроля в современной России.

Дальнейшее совершенствование налогового контроля необходимо направить на ликвидацию пробелов, создающих возможности ухода от налогообложения, снижение рисков, связанных с неоднозначной трактовкой налогового законодательства, четкое разграничение правомерной практики налоговой оптимизации от случаев противоправного уклонения от уплаты налогов. Поэтому в работе предложено четко разделить способы снижения налоговой нагрузки налогоплательщиками на две группы на основе: налоговой оптимизации (как законного способа) и получения необоснованной налоговой выгоды (как незаконного способа).

При этом налоговая оптимизация представляет собой многовариантную деятельность налогоплательщиков по управлению налоговыми потоками, направленную на получение налоговой выгоды с целью увеличения конечного финансового результата организации.

Провести грань между законными вариантами снижения налогов и попыткой уклониться от их уплаты довольно сложно. Различия в законном и незаконном снижении налогов (налоговой нагрузки) состоят в том, что в первом случае действия налогоплательщика не повлекут налоговой ответственности, а во втором случае к налогоплательщику могут быть применены те или иные меры ответственности: штрафные санкции за налоговые правонарушения, пени, административные санкции, уголовная ответственность. При этом различают налоговые правонарушения и налоговые преступления.

В работе предлагается внести определение "налоговой выгоды" в НК РФ как величины экономии по налогам, полученной в процессе налоговой оптимизации, основанной на использовании законных прав налогоплательщика и всех возможных условий применения налогового законодательства. Целесообразно включить в НК РФ способы ее получения и признаки, указывающие на получение необоснованной выгоды, разделенные на три группы: прямые (однозначно могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды); косвенные (требуют исследования на предмет определения экономической цели); вторичные (дополнительные) (не являются нарушениями, используются в совокупности или если имеются другие подозрительные обстоятельства). Кроме того, в развитие признака необоснованной налоговой выгоды, когда налогоплательщик

действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, унифицирована и схематично представлена система проверочных действий организации по проявлению должной осмотрительности.

Заключительная часть диссертационной работы посвящена формированию системы оценки эффективности налогового контроля. В этой связи в работе делается вывод, что нельзя оценивать деятельность налоговой службы по показателю роста налоговых поступлений в бюджетную систему, поскольку в этом случае налоговые поступления перестают играть роль индикатора экономической (финансовой) политики и ситуации в стране, а деятельность налоговых органов направляется на изъятие средств у бизнеса любой ценой, что приводит к коррупции в налоговых органах. Поэтому разработана комплексная формализованная методика оценки эффективности налогового контроля на основе трех групп показателей, учитывающих основные направления контроля: фискально-правовое, предупредительное и проверочное (Табл.1).

На основе расчета и анализа разработанной системы показателей определены направления повышения эффективности налогового контроля в России. Оценка показателя экономичности налогового контроля в России показала, что затраты на налоговое администрирование и обеспечение деятельности ФНС России не превышают 2% налоговых доходов бюджета. Обратный показатель - рентабельности налоговой службы - снижается и повышается затратность системы налогового контроля и в целом налогового администрирования: в 2006 г. на 1 рубль бюджетных средств, вложенных в налоговое администрирование, бюджетная система страны получила 108 рублей; в 2007 г. - 87 руб., в 2008 г. - 97 руб., а в 2009 г. - 81 руб. Поэтому для снижения показателя экономичности налогового контроля считаем целесообразным установить законодательное требование при внесении каких либо изменений в налоговые отношения оценивать экономичность на основе соотношения бюджетных доходов и расходов на налоговое администрирование путем формирования и представления соответствующего документа в числе документов, представляемых одновременно с проектом бюджета на очередной финансовый год (плановый период) в законодательный (представительный) орган власти.

Важным показателем контрольной деятельности налоговых органов в стране выступает задолженность по налогам и сборам. Следует отметить снижение налоговой задолженности на протяжении с 1999 по 2004 гг. и ее последующий рост. Задолженность по налогам, учитываемая с момента ее возникновения в бюджетную систему РФ на 1 января 2011 г. составила 704,5 млрд руб. или 1,56% ВВП. В общей сумме задолженности 84,7% приходится на задолженность по федеральным налогам и сборам.

Таблица 1. Показатели эффективности налогового контроля

Наименование показателя	Алгоритм расчета
I. Фискально-правовое направление налогового контроля	
Собираемость налоговых платежей (С)	$C = НПг / (НПг + Нг) * 100$, где: НПг - налоговые поступления за отчетный период; Нг - прирост недоимки за отчетный период.
Экономичность контроля (Э)	$Э = 36с / НП * 100$ 36с - затраты на налоговое администрирование; НП - налоговые поступления
II. Предупредительное направление налогового контроля	
Выигрыш в суде налоговых органов (Т)	$T = Тн / Тo * 100$, где Тн - сумма исковых требований, рассмотренных судами в пользу налоговых органов; Тo - общая сумма по судебным спорам с налогоплательщиками.
Уровень досудебного порядка рассмотрения (Ру)	$Ry = Rд / И * 100$, где: Rд - количество жалоб налогоплательщиков по налоговым спорам, рассмотренных в досудебном порядке, вышестоящим налоговыми органами; И - общее количество судебных исков налогоплательщиков по налоговым спорам.
Уровень недействительных решений налоговых органов, вынесенных по результатам налогового контроля (Р)	$P = Pн / Pо * 100$, где: Pн - количество решений налоговых органов, признанных судом недействительными; Pо - количество решений налоговых органов по результатам налогового контроля
Динамика задолженности по налоговым платежам (ΔЗ)	$ΔЗ = (Зоп - 36п) / 36п * 100$, где: Зоп - задолженность на конец отчетного периода; 36п - задолженность базового периода
Уровень задолженности по налоговым платежам (Зу)	$Зу = З / ВВП * 100$, где: З - задолженность по налоговым платежам; ВВП - валовой внутренний продукт
III. Проверочное направление налогового контроля	
Темпы изменения количества выездных налоговых проверок (ΔВНП)	$ΔВНП = ВНП_{отч} / ВНП_{пред} * 100$, где: ВНП _{отч.} - количество выездных налоговых проверок отчетного года; ВНП _{пред} - количество выездных налоговых проверок предыдущего года
Качество камерального анализа (Квп)	$Квп = ВНП_{ра.отч} / ВНП_{отч} : ВНП_{ра.пред} / ВНП_{пред}$, где: ВНП _{ра} - количество проверок организаций, отобранных для проведения выездных проверок по результатам камерального анализа; ВНП - общее количество проведенных выездных проверок
Доначисления на 1 проверку (камеральную и выездную) (ДН)	$ДН = ДН / ПР$, где: ДН - сумма доначислений; ПР - количество налоговых проверок $ДН_{кам} / КПР$, где: ДН _{кам} - сумма доначислений по результатам камеральных налоговых проверок; КПР - количество камеральных налоговых проверок $ДНв / ВПР$. Нд, где: ДНв - сумма доначислений по результатам выездных налоговых проверок; ВПР - количество выездных налоговых проверок
Уровень доначислений (ДНу)	$ДНу = ДН / НП * 100$, где: ДН - сумма доначислений; НП - общая сумма налоговых поступлений
Динамика налоговых преступлений (ΔНПРЕСТ)	$ΔНПРЕСТ = НПРЕСТ_{отч} / НПРЕСТ_{пред} * 100$, где: НПРЕСТ _{отч} и НПРЕСТ _{пред} - количество выявленных налоговых преступлений в отчетном и предыдущем году соответственно
Средний срок проведения контрольных мероприятий	Количество дней

Повышение эффективности налогового контроля и работы налоговых органов зависит во многом от работы по взысканию недоимки и урегулированию задолженности, в том числе прошлых лет, и как результат - снижение задолженности. Кроме того, представляется целесообразным в дальнейшем продолжить работу, направленную на повышение результативности принудительного взыскания налоговой задолженности за счет имущества должника, в т.ч. разработку и совершенствование нормативно-правовых актов, развитие форм и методов межведомственного взаимодействия; создание инфраструктуры, позволяющей создать условия для реализации дебиторской задолженности организаций, и системы мониторинга платежеспособности отдельных категорий налогоплательщиков.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Нестеренко А.С.* Совершенствование механизма досудебного рассмотрения налоговых споров в России //Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2010. №2. - 0,5 п.л.
2. *Нестеренко А.С.* Методические подходы к организации и проведению выездной налоговой проверки //Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2010. №4. - 0,5 п.л.
3. *Нестеренко А.С.* Современный механизм налогового контроля в России //Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2011. №2. - 0,5 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Нестеренко А.С.* Налоговый контроль в условиях экономического кризиса //Экономический кризис в России в начале XXI в.: проблемы и пути преодоления. Сборник научных трудов по материалам региональной научно-практической конференции молодых ученых 26.03.2009 г., Саратов: СГСЭУ, 2009. - 0,4 п.л.
5. *Нестеренко А.С.* Развитие налогового контроля в современных российских условиях // Финансы и учет: проблемы методологии и практики №1-2, 2010. Ижевск: Издательство Института экономики и управления УдГУ - 0,5 п.л.
6. *Нестеренко А.С.* Развитие налогового контроля в направлении пресечения незаконного снижения налоговой нагрузки / Актуальные проблемы модернизации российской экономики в условиях глобализации. Материалы международной научно-практической конференции. 28-29 января 2010 г. - Саратов: СГСЭУ, 2010. - 0,2 п.л.
7. *Нестеренко А.С.* Проблемные вопросы организации налогового контроля в России /Социально-экономическое развитие России: проблемы, поиски, решения: Сборник научных трудов по итогам научно-исследовательской работы Са-

ратовского государственного социально-экономического университета в 2009 г. Саратов: СГСЭУ, 2010. - 0,2 п.л.

8. *Нестеренко А.С.* Оценка эффективности налогового контроля в России - сборник. Финансы, налоги, кредит. Сборник научных трудов, выпуск 7 / Под ред. В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2010. - 0,4 п.л.

9. *Нестеренко А.С.* Формирование эффективной системы государственного налогового контроля в России // Материалы II межвузовской научно-практической конференции "Современные тенденции в управлении государственными и муниципальными финансами". Ростов-на-Дону, 26 ноября 2010 г. - Ростов-на-Дону: Северо-Кавказская академия государственной службы, 2010. - 0,5 п.л.

